

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SÓCIAS APLICADAS  
CONTABILIDADE E FINANÇAS**

**CRISTIANA MARCIA DE ARAUJO GOMES DA SILVA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA NO  
RAMO DE SUCATAS DE METAL**

**CURITIBA**

**2014**

**CRISTIANA MARCIA DE ARAUJO GOMES DA SILVA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA NO  
RAMO DE SUCATAS DE METAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sérias Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: MSc Luiz Carlos de Souza

**CURITIBA**

**2014**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a DEUS que iluminou o meu caminho durante esta jornada. A família em especial meu esposo e meus filhos, pelo incentivo e carinho dedicado a mim.

Agradeço aos professores pela dedicação, disponibilidade de tempo e em especial ao meu Orientador Professor MSc Luiz Carlos de Souza.

Agradeço a Universidade Federal do Paraná pela oportunidade de nos repassar mais conhecimento.

Enfim, a todos que colaboraram de alguma maneira para a elaboração desta monografia.

## RESUMO

Este trabalho tem por finalidade realizar uma análise sobre as vantagens de se optar pela forma de tributação mais adequada ao ramo de atividade de uma determinada empresa através de um bom planejamento tributário, com o objetivo de minimizar os custos através da redução dos impostos, o que deverá refletir positivamente nos resultados da mesma. Este estudo visa demonstrar os benefícios que um correto enquadramento no regime tributário pode representar em uma gestão empresarial. Observa-se um enorme desconhecimento por parte de empresários e até mesmo dos próprios contadores diante da legislação tributária, o que acaba por causar erros na definição da escolha tributária, gerando assim valores desnecessários e estes por sua vez, podem colocar em risco a própria existência da empresa. Para tanto, não existe fórmula, é necessária uma simulação de tributações para, só então, analisar os resultados e fazer uma escolha consciente. Neste contexto, trouxemos no trabalho uma pesquisa conceituando o tema planejamento tributário e expondo suas vantagens, fazendo uma análise dos tributos e da legislação tributária e um estudo de caso que fora realizado na empresa SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA – ME, cujo ramo de atividade é o comércio atacadista de sucatas de metal, a qual tem sua sede instalada no estado do Paraná no município de Curitiba.

**Palavras-chave:** Carga Tributária; Lucro Presumido; Lucro Real; Planejamento; Regime tributário; Simples Nacional; Tributação.

## SUMMARY

This study aims to carry out an analysis of the advantages of opting for the most appropriate form of taxation to the field of activity of a particular company through good tax planning, in order to minimize costs by reducing taxes, which should reflect positively on the results of it. This study aims to demonstrate the benefits that a proper framework in the tax regime can represent in a business management. It is observed a huge ignorance on the part of businessmen and even own counters on the tax legislation, which ultimately cause errors in setting the tax choice, thereby generating unnecessary values and these in turn may endanger the very existence from the company. Therefore, there is no formula, a taxation simulation is required for only then analyze the results and make a conscious choice. In this context, we brought in work research conceptualizing the theme tax planning and exposing their advantages, making an analysis of taxes and tax laws and a case study that was conducted in SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME, whose field of activity is wholesale trade of scrap metal, which has installed its headquarters in the state of Parana in Curitiba.

**Keywords:** Tax Burden; Presumed Profit; Real Profit; Planning; Tax Regime; Simple National; Taxation.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
1.1 PROBLEMÁTICA DA PESQUISA.....	8
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1 Objetivo geral .....	9
1.2.2 Objetivos específicos .....	9
1.3 JUSTIFICATIVA .....	10
1.4 METODOLOGIA .....	11
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>12</b>
2.1 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE E A FUNÇÃO DO CONTADOR .....	12
2.2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	15
<b>3. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>18</b>
3.1 LUCRO REAL .....	20
3.1.1 Alíquota do IRPJ, adicional, deduções e retenções .....	26
3.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	27
3.1.3 PIS e COFINS não-cumulativos.....	28
3.1.4 Obrigações Acessórias.....	29
3.2 LUCRO PRESUMIDO.....	30
3.2.1 Alíquota do IRPJ, Adicional, Deduções e retenções .....	33
3.2.2 Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	34
3.2.3 PIS E COFINS cumulativos .....	35
3.2.4 Contabilidade no lucro presumido e obrigações acessórias .....	35
3.2.5 Distribuição de lucros aos sócios.....	36
3.3 SIMPLES NACIONAL .....	37
3.3.1 Empresas que podem fazer a opção pelo simples nacional .....	38
3.3.2 Empresa que estão impedidas de optar pelo simples nacional .....	38
<b>4. APLICAÇÃO PRÁTICA.....</b>	<b>41</b>
4.1 LUCRO PRESUMIDO.....	43

4.1.1 Apuração do IRPJ pelo lucro presumido – 2013.....	43
4.1.2 Apuração do CSLL pelo lucro presumido – 2013.....	44
4.2 APURAÇÃO SIMPLES NACIONAL – 2013 .....	45
4.3 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO LUCRO REAL – 2013.....	48
4.3.1 Apuração IRPJ e CSLL lucro real trimestral – 2013.....	52
4.3.2 Apuração previdência social (INSS) para o lucro presumido e simples nacional..	52
4.4 – RESUMO E COMPARAÇÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.....	53
<b>5. CONCLUSÃO .....</b>	<b>55</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>57</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A escolha criteriosa do regime de tributação a ser adotado pelas empresas tem sido relegada à segundo plano por vários empresários e contadores, apesar de ser um dos itens que mais influenciam o fluxo de caixa residual das companhias. Com o aumento da carga tributária conforme dados oficiais divulgados na página eletrônica da Receita Federal do Brasil. No último ano (2013) a carga tributária ficou em torno de 37,65% do PIB (Fonte:- <http://www.portalcfc.org.br>), a preocupação com a questão tributária deve fazer parte do cotidiano das empresas.

Dentre as diversas opções de tributação, estão os seguintes:- LUCRO REAL, disponível para todas as empresas; LUCRO PRESUMIDO restrito às empresas não financeiras com faturamento de até R\$ 78 milhões; Lucro Arbitrado modalidade utilizada pelo Fisco para tributar as empresas que não apresentam escrituração regular e por fim o SIMPLES NACIONAL, que só pode ser adotado pelas micros e pequenas empresas (faturamento anual de até R\$ 3,6 milhões).

Em geral, o que desperta maior dúvida nos contribuintes é a comparação entre os benefícios que se pode ter ao fazer a opção pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. Optar por um em detrimento do outro pode significar ter que se fazer a Contabilidade, já que o regime de Lucro Presumido e Simples Nacional dispensa a escrituração; esse fato, também, deve ser levado em conta, afinal os contadores aumentam seus honorários (com razão) quando têm de atender às exigências da sistemática do Lucro Real.

### 1.1 PROBLEMÁTICA DA PESQUISA

O cenário brasileiro muitas vezes dificulta o planejamento tributário nas empresas, entretanto se faz necessário, principalmente quando necessita-se de critérios adequados para se atingir objetivos maiores, tais como lucro, perpetuidade da empresa.



O presente trabalho é um estudo de caso, em uma empresa que atua no ramo de comércio atacadista de sucatas de metal em Curitiba-PR. O estudo é um instrumento para tomada de decisões, através do planejamento tributário, permitindo uma análise e opção pela melhor forma de tributação para minimizar os gastos com impostos e otimizar seus lucros. Este estudo vem em busca de uma resposta à seguinte indagação:

Qual o regime de tributação mais adequado para uma empresa do comércio atacadista de sucatas de metal, situada em Curitiba-Paraná, tendo como base o ano de 2013?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

- Identificar o regime de tributação mais adequado para uma empresa situada em Curitiba/Paraná com o ramo de atividade em comércio atacadista de sucata de metal.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- Simular a tributação pelo Lucro Real;
- Simular a Tributação pelo Lucro Presumido.
- Simular a Tributação Pelo Simples Nacional.
- Comparar entre os 03 (três) regimes de tributação qual é o mais vantajoso para a empresa.
- Identificar entre os 03 (três) regimes de tributação qual é o mais vantajoso para a empresa.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Nos dias de hoje, em que a competição entre as empresas é cada vez maior, qualquer vantagem é conquistada com muito esforço. “Um dos fatores que mais influenciam no desempenho das empresas e, conseqüentemente, no seu crescimento ou até mesmo na sua sobrevivência, é o pagamento de tributos (OLIVEIRA, 2004, p. 10), [...]”. Nesse sentido, a escolha consciente da forma menos onerosa de tributação é vital, apesar de, muitas vezes, não receber a atenção necessária por parte de empresários e contadores.

O Lucro Real, apurado seguindo as normas contábeis e fiscais, é a forma de tributação disponível para todas as empresas, independentemente de sua atividade ou porte. Em geral, é obrigatório para as grandes empresas (receita bruta anual superior aos R\$ 78 milhões) e para as que atuam nos mercados financeiros e de seguros. Já para aquelas com receita bruta (ano anterior) até R\$ 78 milhões (médias) existe a opção pelo Lucro Presumido, que possui apuração e escrituração mais simplificada. E para as empresas cuja receita bruta no ano anterior limitou-se à R\$ 3,6 milhões (microempresas e empresas de pequeno porte) é “oferecido” o SIMPLES NACIONAL, que engloba vários tributos federais estaduais e municipais.

Dito assim pode parecer natural que a tributação acompanhe a evolução das empresas, algo como “quanto menor mais fácil o regime tributário, quanto maior mais complexo”. Ocorre que nem sempre o mais simples representa o menos oneroso. Em alguns casos, a adoção de um sistema de tributação facilitado pode representar tributação muito maior e, portanto, lucro líquido menor.

“Vários artigos são publicados todos os anos em jornais, sites, revistas e periódicos, procurando alertar para o fato de se identificar o melhor sistema tributário para a empresa, principalmente porque a escolha do regime de tributação deve ocorrer no começo do ano, geralmente em fevereiro e produzirá efeitos até seu final, isto é, uma vez escolhido ele não poderá ser alterado (PETTI, 2007, p. 56) [...]”.

A principal dúvida que existe é em relação à escolha Lucro Real x Lucro Presumido. Não se pode mais comparar apenas os valores devidos de IRPJ e CSLL. O PIS e a COFINS passaram a ser de suma importância desde a introdução do regime de não-cumulatividade.

## 1.4 METODOLOGIA

Neste momento será abordado o método a ser executado no projeto. Segundo Ruiz (1996, p.137) apud Beuren (2003, p.53) “[...] a palavra método é de origem grega e significa o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”.

Para a realização deste estudo, optou-se pela pesquisa bibliográfica, descritiva, qualitativa e documental.

Segundo Gil (1991, p.48), a pesquisa bibliográfica é aquela “[...] desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Mas a pesquisa bibliográfica também inclui outras modalidades de publicação, tais como artigos de revistas e jornais direcionados ao público em geral. A pesquisa bibliográfica poderá conduzir a novas visões sobre um determinado problema.

Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo “[...] descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados”.

De acordo com Maanen (1979a, p.520), a expressão “pesquisa qualitativa” “[...] assume diferentes significados no campo das ciências sociais. Compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados”. Tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social; trata-se de reduzir a distância entre o indicador e indicado, entre a teoria e dados, entre contexto e ação.

Do ponto de vista dos procedimentos o trabalho é de pesquisa documental, pois é uma investigação que assume uma situação específica, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 67), estudo de caso “[...] é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”.

Os seguintes procedimentos serão adotados para o estudo de caso:

- Analisar a legislação tributária vigente;
- Verificar quais os regimes de tributação podem ser aplicados à empresa;
- Coletar dados primários e secundários;
- Aplicar os dados secundários coletados nos cálculos tributários;
- Verificar os dados primários encontrados;
- Realizar estudo comparativo dos resultados encontrados.

Dados primários são os originados pelo pesquisador, para a finalidade específica de solucionar o problema em pauta. É com base nos dados secundários, que os primários serão criados.

Dados secundários são informações já existentes que são utilizadas e analisadas com o objetivo de complementar novas investigações. No presente estudo os dados secundários serão coletados de fonte interna, através dos registros contábeis da empresa. Serão colhidas informações tais como: faturamento mensal, compra de mercadorias, número de empregados por mês, etc.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta etapa será abordada toda fundamentação teórica do trabalho, onde o pesquisador deverá seguir todos os métodos científicos abordados por outros escritores.

### **2.1 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE E A FUNÇÃO DO CONTADOR**

Segundo Iudícibus (2004, p. 25), o objetivo básico da Contabilidade é “o fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que

propiciem decisões racionais [...] envolvendo os aspectos de produtividade e os sociais.”

Já o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (1992, p. 21), define a contabilidade como:

Um sistema de informação e avaliação, que tem por objetivo prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade, objeto de contabilização. E detalha: O sistema de informação é um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite: a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo custo; b) dar condições para, através de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

Desse modo, percebe-se que os objetivos da Contabilidade vão muito além do simples fornecimento de informações, envolvendo o controle das atividades, a avaliação de desempenho (da empresa e de seus gestores) e o planejamento. Acrescente-se que para ter êxito, também é necessário saber se comunicar. Em sua tese de doutorado, Weffort (2003, p. 26) salienta a importância desse aspecto da Contabilidade ao descrever:

Uma vez definida a contabilidade, através da avaliação do processo de comunicação e das características da informação (mensagem), é possível notar que esses dois aspectos são indispensáveis e comuns à contabilidade, independentemente do ambiente no qual ela se envolve e atua. Isso significa dizer que em qualquer país, a despeito de suas peculiaridades, a contabilidade preservará esses aspectos, assim como suas atividades essenciais: reconhecimento, mensuração e divulgação dos eventos econômicos das entidades. Essas atividades são claramente complementares e obedecem a uma sequência lógica [...] A primeira é o reconhecimento, no qual se identifica o evento econômico a ser registrado. Trata-se, fundamentalmente, de definir o momento (ou circunstâncias) em que o evento deve ser reconhecido contabilmente. Uma vez reconhecido, torna-se necessário quantificar o evento, ficando a cargo da mensuração atribuir valor. Ao final, ocorre a divulgação ou evidenciação, processo pelo qual as mensurações dos eventos reconhecidos são transmitidas para os usuários, internos ou externos.

Iudícibus (2004, p. 28) reforça esse entendimento ao observar que a Contabilidade “[...] pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e

comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.”

Conforme disse Santos (1993, p. 25), ao estabelecer qual dos dois tipos básicos de usuários das informações contábeis (interno – “que as utiliza como ferramenta de trabalho ou como instrumento de gerência que o auxilia na condução e operação da empresa”; ou externo – “que busca verificar nas informações contábeis dados que possam auxiliá-lo em suas decisões ou até para obtenção de simples informações”) deve ser privilegiado:

Todos os tipos de usuários são importantes, porém quer nos parecer que se apenas um usuário tivesse que ser escolhido para ter acesso às informações contábeis esse teria que ser o usuário interno. Não conseguimos conceber que, por exemplo, um empresário possa manter toda a estrutura necessária para a obtenção das informações contábeis, apenas para recolher impostos aos cofres do Estado.

Assim, a preocupação fundamental da Contabilidade deve ser a de fornecer informações para os gestores das empresas, sejam elas grandes ou pequenas. Nesse sentido, o contador passa a ser a peça fundamental nesse sistema. Kassai (1996, p. 120) conclui que o papel a ser desempenhado pelo contador da pequena empresa não difere muito do das grandes empresas. Pode ser resumido na “responsabilidade pela estruturação de um sistema de informações de apoio à decisão, de forma a auxiliar a empresa na busca pela melhor utilização de recursos ou seja, o alcance da eficácia empresarial.”

A formação dos contadores tem sido uma preocupação constante dos organismos internacionais, inclusive com a proposta de um Currículo Mundial pela ISAR/UNCTAD/ONU, bem como das instituições de ensino de diversos países (RICCIO e SAKATA, 2004, p. 36).

Segundo Weffort (2003, passim), os crescentes esforços desenvolvidos na direção da redução das diferenças entre as práticas contábeis internacionais têm esbarrado em alguns fatores (culturais, institucionais, características e necessidades dos contadores e dos usuários), que podem auxiliar ou dificultar uma adaptação local. Um dos mais importantes é o sistema educacional profissional, que se não tiver êxito em capacitar os contadores a utilizarem as normas adotadas - harmonização de direito, não obterá sua efetiva aplicação na prática - harmonização de fato.

Um passo nessa direção ocorreu, no Brasil, com a publicação da Lei nº 11.638/07, que introduziu importantes modificações no capítulo referente às demonstrações contábeis das Sociedades Anônimas, tendo como principal objetivo a harmonização e atualização das normas contábeis brasileiras com os pronunciamentos internacionais emitidos pelo *International Accounting Standards Boards* (IASB), no intuito de dar mais transparência e credibilidade aos diversos usuários das informações contábeis.

Fica clara, portanto, a necessidade de os profissionais contábeis estarem preparados e atualizados, para enfrentar os novos desafios que se apresentam, uma vez que a tendência é dar mais autonomia às empresas na elaboração de suas demonstrações financeiras, com uma clara separação do que deve ser apresentado aos órgãos que fiscalizam a arrecadação de impostos.

O planejamento Tributário é uma importante técnica para a área contábil tributária, pois com ele pode-se obter a redução de custos, que é uma necessidade de todas as empresas brasileiras. Latorraca (1979, p. 19) “[...] define planejamento tributário como a atividade empresarial que desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos e os atos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.”

Segundo Tôrres (2003) apud Oliveira (2005, p. 179), a expressão “[...] Planejamento Tributário deve designar tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos independente de qualquer referência aos atos anteriormente praticados.”

## 2.2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Shingaki (2006, p. 29):

O planejamento tributário é a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto, não (dis)simuladas e sempre anteriores à ocorrência dos

fatos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução desses ônus diante de um ato administrativo ou fato econômico.

Campos (1984, p. 13) defende que o planejamento tributário se baseia no princípio de que “todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente.” E afirma que “esse é um axioma jurisprudencialmente imposto na Inglaterra (C.I.R. v. Duke of Westminster) e nos EUA (Helfring v. Gregory).”

Já Latorraca (1983, p. 19) diz que o objetivo do planejamento tributário é a economia tributária, na qual o administrador, cotejando as opções legais, procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. O contribuinte deve, portanto, “antecipar-se ao fato, prevendo sua ocorrência” e “adotar um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou adotar uma alternativa legal que esteja ao seu alcance para reduzir a carga tributária.”

Por fim, Borges (1998) esclarece que a elaboração de um planejamento tributário se inicia com o levantamento de dados pertinentes às operações industriais, comerciais ou de serviço e isso se dá mediante entrevistas formais com os profissionais responsáveis pelas atividades das empresas, bem como mediante pesquisas e análises dos documentos e livros fiscais. Considerando, apenas, a forma lícita de economizar tributos (elisão fiscal), a Contabilidade é uma das principais ferramentas de planejamento tributário disponível. A partir de uma escrituração contábil bem feita, é possível optar pela forma mais adequada de tributação, específica para cada empresa. São muitas as possibilidades legais de se diminuir o montante de tributos a recolher. Como se verá ao longo deste estudo, nem sempre a forma mais simples é a menos onerosa.

O Planejamento Tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais. (DOMINGUES, 2000 apud OLIVEIRA, 2005, p. 179/180).

O objetivo do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura



orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Eis por que o caráter preventivo do planejamento tributário é essencial à definição da matéria, não só no sentido técnico, como também do ponto de vista legal. (LATORRACA 1979, p. 19).

Segundo Amaral (2001) apud Oliveira (2005), quando se adota um sistema de economia fiscal, é necessário analisar quatro aspectos: Análise econômico-financeira; Análise jurídica, Análise fiscal e Análise fisco contábil.

O planejamento tributário pode abranger as atividades de quaisquer empresas, desde uma de pequeno porte, até uma de grande porte. Ele aborda qualquer setor ou atividade de uma empresa, resultando em maior segurança ou até mesmo em ganho financeiro. Quanto maior e mais dinâmica for a empresa, mais sofisticado será seu planejamento fiscal.

Do ponto de vista empresarial, analisando seus efeitos na estrutura gerencial e contábil financeira, o planejamento pode ser: operacional, estratégico e do ponto de vista jurídico; preventivo, corretivo e especial. Os dois primeiros tipos estão voltados para a estrutura gerencial e contábil financeira da empresa. Seus resultados se refletirão diretamente nessas áreas. Os demais estão voltados para a área jurídica da empresa, onde os resultados serão considerados exclusivamente para os efeitos fiscais no tempo. Para todos os autores citados, o planejamento tributário é uma ferramenta que deve ser preventiva e contínua que visa a economia de tributos.

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- a) Lucro Real
- b) Lucro Presumido
- c) Simples Nacional

### 3. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Não existe uma única definição do que seja lucro. Os economistas foram os primeiros a estabelecerem seu conceito, em termos de preservação de riqueza. A contabilidade, por sua vez, vinculou-o à continuidade de uma entidade. E o governo adotou o conceito de lucro mais conveniente à arrecadação de impostos. Hendricksen e Van Breda (1999, p. 183) ensinam que Adam Smith foi o primeiro a definir lucro como o montante que pode ser consumido sem reduzir o capital. E que essa ideia foi aprofundada por John Hicks, que disse que lucro é o que uma pessoa pode gastar durante um período e ainda estar tão bem no final dele quanto estava no início.

Já Ludícibus (2004, p.88) propõe uma adaptação, ao dizer:

A proposição de Hicks, entretanto, teve que ser adaptada às necessidades de objetividade e aos mecanismos de apuração da Contabilidade. Assim, pode-se afirmar que lucro em Contabilidade, é o que se pode distribuir durante um período, mantendo a potencialidade do patrimônio líquido inicial intacta.

A Lei nº 6.404/76 estabeleceu o cálculo do lucro contábil, procurando separar a contabilidade societária da fiscal. O art. 177 determinou que a escrituração devesse ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das S/A e os princípios contábeis geralmente aceitos, sendo que, para atender à legislação tributária, seriam adotados outros registros auxiliares, o que foi formalizado na figura do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, mediante Decreto-Lei nº 1.598/77. Só que as normatizações posteriores tornaram, na prática, essa separação nula, ao não aceitar que todas as diferenças fossem registradas nesse livro (IUDÍCIBUS et al, 2007, *passim*).

Quando se faz a opção por uma forma de tributação em detrimento de outra, vários aspectos, vantajosos e não vantajosos, devem ser considerados (YOUNG, 2006, p. 13). Cada regime tributário tem suas peculiaridades e, muitas vezes, as facilidades se refletem em pagamento maior de tributos.

Atualmente são quatro as modalidades de tributação do IRPJ disponíveis ao contribuinte pessoa jurídica: LUCRO REAL, LUCRO ARBITRADO, LUCRO

PRESUMIDO e a nova forma simplificada destinada às microempresas e empresas de pequeno porte é o SIMPLES NACIONAL instituída pela Lei Complementar 123 em 2006. A escolha de cada forma implica, com algumas exceções, no modo de incidência das demais contribuições (CSLL, PIS e COFINS). O Lucro Real é o regime mais complexo de tributação. A base de cálculo do IRPJ (e da CSLL) é apurada com base na escrituração efetuada de acordo com as leis comerciais e fiscais. Sua apuração é feita na parte A do LALUR, mediante adições e exclusões ao lucro líquido contábil do período e de compensações de prejuízos fiscais de períodos anteriores e pode ser feita trimestralmente ou anualmente. Já o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, ao Lucro Real. A apuração é feita a cada trimestre e tem como base a receita bruta auferida e acréscimos. O Lucro Arbitrado é uma forma de tributação excepcional que se aplica quando a pessoa jurídica não tem condições de apurar seu Lucro Real ou Presumido. Ela, também, é feita por trimestre e, normalmente, resulta de punição por parte do órgão fiscal, quando a escrituração não está em conformidade com as leis comerciais e fiscais ou quando o contribuinte opta indevidamente pelo Lucro Presumido.

Por fim, SIMPLES NACIONAL é um regime de tributação simplificada, com restrições quanto ao volume de receita ou atividade exercida pelo contribuinte e consiste no recolhimento de um único DAS englobando vários tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, IPI, ICMS e ISS etc.), determinados pela aplicação de percentuais progressivos sobre o faturamento da empresa e recolhido de forma mensal.

A importância de se escolher, criteriosamente, a forma de tributação revela-se logo no começo do exercício fiscal (que no Brasil equivale ao ano civil), com o recolhimento do DARF de IRPJ ou CSLL (ou de SIMPLES NACIONAL, se for o caso) referente ao primeiro período de apuração (que no caso de ser mensal já é feito em fevereiro). Isso se aplica, como regra geral, a todos os regimes de tributação, inclusive, no caso do Lucro Real, para indicar se a apuração será trimestral ou anual.

### 3.1 LUCRO REAL

O termo Lucro Real já faz parte da legislação tributária desde 1943, com a publicação do Decreto-Lei nº 5.844/43, parcialmente reproduzido abaixo, que instituiu deduções e adições para a apuração do lucro tributável:

Art. 32 As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas.

Art. 34 Para os efeitos do imposto sobre o lucro real as pessoas jurídicas ficam obrigadas a escriturar seus livros na forma estabelecida pela legislação comercial, em idioma do país e de modo que demonstre, anualmente, o resultado de suas atividades no território nacional.

§ 1º As pessoas referidas na parte final do § 1º do art. 27, que declararem o lucro real, ficarão sujeitas a comprová-lo por meio de escrituração regularmente feita, observado o disposto no parágrafo único do art. 23.

§ 2º E' facultado às pessoas jurídicas que possuírem filiais, sucursais ou agências, manter contabilidade centralizada, desde que tal contabilidade demonstre, com exatidão e clareza, os elementos de que se compõem as operações do exercício e os seus resultados.

§ 3º A inobservância do disposto neste artigo dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo ou de 15% a 50% do capital ou da receita bruta definida nos §§ 1º e 2º do art. 40, a juízo da autoridade lançadora.

Art. 37 Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções: a) as despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora; b) os juros de dívidas contraídas para o desenvolvimento das firmas ou sociedades; c) as quotas razoáveis destinadas à formação de provisão para atender a perdas na liquidação de dívidas ativas, tendo-se em vista sua natureza e volume, bem como o gênero de negócio; d) as quotas para constituição de fundos de depreciação, devido ao desgaste dos materiais, calculadas em relação ao custo das propriedades móveis e à duração das mesmas; e) o valor da nova instalação ou maquinaria em substituição à que caiu em desuso ou se tornou obsoleta deduzida a importância porventura obtida na venda total ou parcial da instalação ou maquinaria antiga, bem como as cotas que nos anos anteriores foram postas de parte para atender à sua depreciação e as relativas a fundos de substituição constituídos até 1946. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947); f) as quotas para constituição de fundos de exaustão ou esgotamento de capitais invertidos na exploração de minas, jazidas e florestas, observada a restrição da alínea e. g) as contribuições e doações feitas às instituições filantrópicas de existência legal no país (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

§ 1º Além dessas deduções, serão permitidas as seguintes: a) quanto às sociedades de capitalização e às de seguro de qualquer natureza, as reservas técnicas, constituídas obrigatória e especialmente para garantia de suas operações, na forma da legislação em vigor; b) quanto aos concessionários de serviços de utilidade pública, as quotas destinadas, à amortização de capitais invertidos em bens reversíveis.

§ 2º As filiais, sucursais ou agências no Brasil, das firmas ou sociedades com sede no estrangeiro, só poderão deduzir as despesas realizadas no

território nacional e as quotas de amortização e depreciação das propriedades móveis existentes no país.

Entretanto, a separação entre o resultado obtido pela contabilidade e a base de cálculo do IRPJ deu-se somente com a publicação do Decreto-Lei nº 1.598/77, que, dentre outras profundas modificações, criou o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, que consolida a legislação do Imposto de Renda, diz que:

Art. 247. Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do Lucro Real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do Lucro Real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração ou dele excluídos, serão, na determinação do Lucro Real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º) [...]

E define lucro líquido:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII) e das participações e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18 e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18 e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º) [...]

Por sua vez o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 determina que:

Art. 187. [...] § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) - as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e; b) - os custos,

despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Fica claro, portanto, que o Lucro Real é, na verdade, o lucro fiscal, já que visa à determinação do imposto a pagar pelas pessoas jurídicas em função de uma base que, por vezes, não é idêntica àquela estabelecida pelas normas contábeis (SANTOS e BARROS, 2007, p. 99).

Em sua dissertação de mestrado, Silva (2004, p. 48) conclui que as alterações na legislação (que não são poucas), principalmente após o Decreto-Lei nº 1598/77, “[...] que vem exigindo do contabilista um acompanhamento da legislação e ao mesmo tempo um conhecimento da Contabilidade [...]”, podem levar o profissional menos preparado a preferir uma forma de tributação mais simplificada. E que como a tendência da política do governo é de “[...] direcionar o Lucro Real às grandes empresas, o que se pode esperar é uma maior complexidade e rigidez [...]”.

O Art. 14 da Lei nº 9.718/98, com nova redação dada pela Lei nº 10.637/02, estabeleceu que estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas: (Alterado os Limites pela Lei 12.814 de 16 de Maio de 2013 com efeitos a partir de 2014).

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (Setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Importante destacar que os contribuintes incluídos na relação acima estão obrigados a optar pelo Lucro Real, **mas qualquer empresa pode fazê-lo**. O ponto

central deste trabalho é defender a elaboração da contabilidade como regra básica, para, então, proceder à análise de qual o regime de tributação deve ser escolhido.

As pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real podem determinar o lucro com base em balanço trimestral ou anual na forma da Lei nº 9.430/96.

Se optar por apurar o Lucro Real de forma trimestral, os períodos de apuração serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Nesse caso, o contribuinte está dispensado do recolhimento do IRPJ (e da CSLL) nos dois primeiros meses de cada período.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2007, p. 25) são contundentes ao afirmar:

O art. 1º da Lei nº 9.430/96 substituiu a apuração do Lucro Real mensal pelo trimestral e foi manchete na imprensa dizendo que o imposto de renda das empresas foi simplificado. A propalada simplificação não existe, porque as empresas bem administradas não vinham apurando o Lucro Real mensal e não vão apurar o Lucro Real trimestral. O Lucro Real mensal não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

Quando a opção for pela apuração anual, a empresa deve recolher o IRPJ (e a CSLL) mensalmente com base em estimativa e, em 31 de dezembro, fará a apuração do Lucro Real, quando, então, comparará o valor devido com o que já foi recolhido, pagando a diferença ou compensando posteriormente com outros tributos (de mesma natureza ou não). Os percentuais utilizados para fazer as estimativas calculadas sobre a receita bruta são os mesmos usados na tributação pelo Lucro Presumido. Os ganhos de capital e demais receitas e resultados serão acrescentados ao lucro estimado. É facultado ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, se demonstrar que o valor acumulado já pago até determinado mês excede o calculado no período em curso, conforme rege o art. 35 da Lei nº 8.981/95 com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período em curso. § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo: a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário [...]

Os ajustes do lucro líquido necessários na determinação do Lucro Real estão consolidados nos arts. 249 (adições) e 250 (exclusões e compensações) do RIR/99, que agrupam a legislação publicada desde o Decreto-Lei nº 5.844/43:

### **Adições**

Art. 249. Na determinação do Lucro Real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do Lucro Real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do Lucro Real. Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo: I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “f”, “g” e “i”); II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º); III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto; IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º); V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea “a” do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV); VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V); VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI); VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII); IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único); X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º); XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

### **Exclusões e Compensações**



Art. 250. Na determinação do Lucro Real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no Lucro Real; III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único). Parágrafo único. Também poderão ser excluídos: a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º); b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º); c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º); d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do Lucro Real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100); e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do Lucro Real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Os ajustes previstos nos artigos citados não são exaustivos. Existem outros previstos na legislação, mas que, por serem específicos, não serão analisados. O objetivo deste trabalho é discutir as formas de tributação sem entrar nos detalhes de cada uma. Mesmo porque cada ramo de atividade tem suas peculiaridades, que devem ser analisadas pelo contador e pelo empresário.

É bom lembrar que a legislação do imposto de renda, como regra geral, adota o regime de competência para a tributação dos resultados das empresas. Assim, se não houver uma disposição expressa em sentido contrário, as receitas, os rendimentos e os ganhos terão que ser reconhecidos independentemente dos recebimentos.

A compensação de prejuízos fiscais é permitida (de forma facultativa) ao contribuinte que optar pelo Lucro Real, seja na forma trimestral ou anual, desde que

eles estejam devidamente apurados na parte “B” do LALUR, mas estará sujeita a algumas restrições. Até 1994, as pessoas jurídicas podiam efetuar a compensação de prejuízos por um período de quatro anos, quando, então, não poderiam mais ser aproveitados. A partir da Lei nº 9.065/95, esse prazo foi extinto, mas surgiu a limitação de que no máximo 30% do Lucro Real apurado poderia ser reduzido com a compensação. Caso houvesse um valor maior de prejuízo, esse só poderia ser compensado em períodos posteriores. Além disso, a Lei nº 9.249/95 criou mais uma restrição ao impor que os prejuízos não-operacionais só poderão ser compensados com lucros não-operacionais, observando o limite da Lei nº 9.065/95. A IN nº 11/96 deu certo alívio ao estabelecer que, no mesmo período-base, os prejuízos não-operacionais poderão ser compensados com lucros operacionais.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2007, p. 438) fazem a seguinte observação:

A proibição de compensar perdas não operacionais com lucros operacionais só deveria abranger operações com imóveis e participações societárias que dão margem a grandes planejamentos tributários. O problema surgiu com a inclusão das perdas nas alienações de bens móveis do ativo imobilizado.

### 3.1.1 Alíquota do IRPJ, adicional, deduções e retenções

A alíquota do IRPJ é de 15% a ser aplicada sobre o Lucro Real apurado, com um adicional de 10% sobre a parcela que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração. Isso vale também no caso de apuração com base na estimativa mensal. É permitido à pessoa jurídica deduzir do imposto a pagar os incentivos fiscais, as retenções na fonte, os saldos de IRPJ apurados em períodos anteriores e os pagamentos indevidos ou a maior.

### 3.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Desde sua criação no final da década de 80, como uma das fontes de recursos previstas pela Constituição Federal de 1988 para atender ao programa de seguridade social, a CSLL vem sofrendo alterações e se apresenta, nos dias de hoje, bastante similar ao IRPJ, no tocante a contribuintes, base de cálculo, formas de pagamento e muito mais, devido à IN nº 390/04 (SANTOS e BARROS, 2007, p. 565). Entretanto, existem diferenças na apuração da base de cálculo da CSLL, tais como: participação de debêntures, participação de empregados nos lucros, participação de administradores nos lucros, custos e despesas indedutíveis listados na Lei nº 9.249/95 e amortização de ágio ou deságio de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Decisões do Conselho de Contribuintes confirmam esse entendimento, ao definir, no Ac. nº 101-92.553/99, que somente lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal. No mesmo sentido, os Ac. nº 107-05.150/98 e nº 101-92.979/00 (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2007, p. 802).

A forma de apuração da CSLL (trimestral ou anual com estimativa ou não) está vinculada à apuração do IRPJ, não se podendo recolher um tributo de um jeito e outro de maneira diversa.

No caso das estimativas, os percentuais de cálculo sobre a receita bruta são também os mesmos usados na tributação da pelo Lucro Presumido. A alíquota aplicável atualmente é de 9% sobre a base de cálculo, sem adicional. Também é possível compensar as bases negativas da CSLL de períodos anteriores respeitando o limite de 30%, tal qual ocorre no IRPJ. E as retenções na fonte podem ser deduzidas do valor a pagar. Não existe livro específico para apuração da CSLL, mas a elaboração do Livro de Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – LACS é comum em várias empresas.

### 3.1.3 PIS e COFINS não-cumulativos

A tributação em cascata, aquela em que o tributo é cobrado a cada etapa, desde o início da produção até a venda, sempre foi um dos pontos mais criticados pelos contribuintes e é parte do chamado “custo Brasil”, que tanto encarece nossos produtos.

De modo a atender a essa demanda, o governo implementou, para as empresas tributadas pelo Lucro Real (com exceção das entidades financeiras e assemelhadas), o sistema de contribuição não-cumulativo para o PIS (a partir de dezembro de 2002) e para a COFINS (a partir de fevereiro de 2004). Basicamente, o regime consiste em se apurarem as contribuições sobre o valor agregado em cada parte do processo, sendo que para isso é permitido se creditar do PIS (ou da COFINS) pago nas aquisições, para serem descontados do valor a recolher apurado nas vendas.

A base de cálculo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. São excluídas dessa base, entre outros: as receitas isentas, as não alcançadas pela incidência ou as sujeitas à alíquota zero; as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado; as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; as reversões de provisões; os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Ao se analisar a legislação pertinente à matéria, verifica-se que foram feitas várias modificações, de maneira a se adaptar a nova forma de cálculo às especificidades dos contribuintes. Assim, determinadas atividades cujos produtos já possuíam tratamento diferenciado, tais como: cigarros, combustíveis, veículos e máquinas agrícolas, pneus, autopeças, produtos farmacêuticos, perfumaria, embalagens, bebidas, etc., continuam com alíquotas específicas e sistemas de apuração próprios.

De maneira geral, os créditos são obtidos com a aplicação das respectivas alíquotas sobre: bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou de outros produtos destinados à venda; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica; contraprestações de operações de arrendamento mercantil; encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

O Decreto nº 5.164/04, alterado pelo Decreto nº 5.442/05 dispôs que ficam reduzidas a zero (a partir de agosto/2004) as alíquotas do PIS e da COFINS, incidentes sobre as receitas financeiras, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, não se aplicando aos juros sobre capital próprio. Essa é uma diferença importante na avaliação da forma de tributação, uma vez que no caso do Lucro Presumido as receitas financeiras compõem a base de cálculo.

#### 3.1.4 Obrigações Acessórias

As empresas que optarem pela tributação pelo Lucro Real devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e deverá abranger todas as operações realizadas, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

A escrituração dos livros comerciais e fiscais deve seguir ordem uniforme e pode ser mecanizada ou não. Dentre os livros comerciais e fiscais obrigatórios destacam-se: o Diário (com registro obrigatório em Juntas Comerciais ou Cartórios), o Razão, o Registro de Inventário, o Registro de Compras e o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, além de outros específicos, dependendo do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.

Não custa mencionar que os livros e comprovantes devem ser conservados em ordem, enquanto não prescritas em ações que lhes sejam pertinentes. E ainda

devem ser entregues as declarações de informações, tais como: DIPJ, DACON, DCTF, DIRF, EFD CONTRIBUIÇÕES, EFD FISCAL, ECF, ECD e etc.

### 3.2 LUCRO PRESUMIDO

Essa opção de tributação foi introduzida pela primeira vez também pelo Decreto-Lei nº 5.844/43 e era restrita às pequenas empresas. As restrições envolviam tanto o capital, quanto o faturamento e a forma societária das empresas e, já na origem, se pode notar a irrevogabilidade da opção escolhida, conforme o texto legal:

Art. 33 É facultado às pessoas jurídicas, salvo às sociedades por ações e às por quotas de responsabilidade limitada, optar pela tributação baseada no Lucro Presumido, segundo a forma estabelecida no art. 40. § 1º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas cujo capital exceder a Cr\$ 50.000,00 ou cujo movimento bruto anual for superior a Cr\$ 200.000,00, nem às filiais, sucursais ou agências no país das firmas e sociedades com sede no estrangeiro, as quais serão sempre tributadas pelo Lucro Real. § 2º A opção é irrevogável e será feita, em cada exercício, na própria declaração de rendimentos, devidamente subscrita.

Concebida como forma de simplificação do sistema para alguns contribuintes, inicialmente a presunção era feita com a aplicação de uma única alíquota, para qualquer ramo de atividade. Todas as receitas compunham a receita bruta, base da presunção.

Art. 40. O Lucro Presumido será determinado pela aplicação do coeficiente de 8 % sobre a receita bruta.  
§ 1º Constitui receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados. § 2º Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.

Segundo Carvalho e Murgel (2000, p. 88), o legislador não definiu o que pode ser entendido como Lucro Presumido, limitando-se a determinar a forma e o tempo de apurá-lo.

O conceito de Lucro Presumido foi se modificando ao longo dos anos, caminhando em duas direções: a primeira, no sentido de excluir as grandes empresas e o sistema financeiro e estimular a adesão dos contribuintes menores (que constituem grande parte das pessoas jurídicas do País); a segunda, com o objetivo claro de aumentar a arrecadação, retirando da receita bruta (para aplicar as alíquotas de presunção) as receitas não-operacionais e aumentando o número de alíquotas (com percentuais mais altos), de acordo com a atividade de cada contribuinte.

Com a implantação do SIMPLES FEDERAL em 1996, o Lucro Presumido ficou equivocadamente assimilado como uma etapa tributária intermediária entre as pequenas e as grandes empresas. Muitos entendem esse sistema como uma passagem natural, que faz parte do crescimento do negócio. Algo como a “adolescência” no processo de evolução empresarial. Alerta-se, mais uma vez, que o Lucro Presumido deve ser uma alternativa tributária ao Lucro Real, escolhida após uma análise comparativa entre os dois sistemas.

Atualmente, a opção pelo Lucro Presumido considera a receita bruta do ano-calendário anterior e permite o regime de caixa, conforme diz o art. 13 da Lei nº 9.718/98 com nova redação dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/02:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido. § 1º A opção pela tributação com base no Lucro Presumido será definitiva em relação a todo ano-calendário. § 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no Lucro Presumido.

Convém ressaltar que a IN nº 104/98, que estabeleceu as normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa, determinou que ele se aplica para fins de incidência da CSLL, do PIS e da COFINS. A receita bruta está definida no art. 31 da Lei nº 8.981/95:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Parágrafo

único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

É facultado à pessoa jurídica que optar pela tributação pelo Lucro Presumido o reconhecimento das receitas pelo regime de competência ou de caixa (art. 20 da MP nº 2.158-35/2001), desde que adote o mesmo critério para os quatro tributos.

Podem optar pela tributação pelo Lucro Presumido todas as empresas que não estiverem obrigadas à tributação pelo Lucro Real, inclusive as que puderem optar pelo SIMPLES NACIONAL.

Há uma exceção, digna de nota, estabelecida pela Lei nº 9.964/00, que dispôs que as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, III, IV e V do art. 14 da Lei nº 9.718/98 poderiam optar, durante o período em que estivessem submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido. Grandes empresas se beneficiaram disso, como forma de planejamento tributário, principalmente em relação aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

O Lucro Presumido é apurado trimestralmente, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido é obtida pela multiplicação de percentuais fixados pela legislação, de acordo com a atividade de cada empresa, pela receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido das demais receitas, rendimentos e ganhos de capital, na forma da Lei 9.430/96.

Por definição legal ou de atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é possível montar a tabela prática de percentuais a seguir:



ATIVIDADES	PERCENTUAL (%)
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás	1,6
Comércio e indústria	8,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares	8,0
Sobre a receita bruta de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97)	8,0
Serviços de transporte de passageiros	16,0
Prestação de serviços que dependam de habilitação profissional (S/C 2.397)	32,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis	32,0
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra (Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97)	32,0
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000)	32,0

Tabela 3 - Percentuais do IRPJ sobre o Lucro Presumido FONTE: RIR/99 (2007, p. 1209)

No caso do contribuinte possuir atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Uma das grandes desvantagens da opção pelo Lucro Presumido é que não é possível compensar prejuízos. Isso se acentua para aquelas empresas cujo faturamento é sazonal. Como o próprio nome já diz, presume-se, nesse regime, que a empresa sempre tem lucro, o que significa que ela sempre pagará imposto.

### 3.2.1 Alíquota do IRPJ, Adicional, Deduções e retenções

A alíquota do IRPJ e do adicional são as mesmas do Lucro Real, isto é, 15% a ser aplicada sobre o lucro total (presumido + demais receitas, rendimentos e ganhos de capital) com o adicional de 10% sobre a parcela que exceder o valor de

R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração. Não é permitida a dedução de incentivos fiscais, mas as retenções na fonte podem ser diminuídas do imposto a pagar.

### 3.2.2 Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL

A base de cálculo da CSLL das empresas optantes pelo Lucro Presumido foi estabelecida, inicialmente pelo art. 20 da Lei nº 9.249/95, como a multiplicação do percentual de 12% pela receita bruta auferida no trimestre, independentemente da atividade exercida pela empresa, sendo o resultado acrescido das demais receitas, rendimentos e ganhos de capital, na forma da Lei 9.430/96.

Posteriormente, o art. 22 da Lei nº 10.684/03 alterou o percentual de presunção das empresas prestadoras de serviço para 32% (inclusive para fins de recolhimento de estimativas no regime do Lucro Real) a partir de 01/09/03.

Nova crítica é feita por Higuchi, Higuchi e Higuchi (2007, p. 55):

Os percentuais de presunção de lucro, tanto para incidência do imposto de renda como da CSLL deveriam ser iguais. Não tem sentido os percentuais de presunção do lucro serem diferentes. Na gestão do anterior Secretário da Receita Federal foi abandonado completamente o critério técnico ou de justiça fiscal nas alterações da legislação tributária federal, prevalecendo o critério arrecadatário. A atual administração continua usando o mesmo critério.

A alíquota da CSLL a ser aplicada também é a mesma do Lucro Real, isto é, 9% a ser aplicada sobre a base de cálculo (presumida + demais receitas, rendimentos e ganhos de capital). Não é permitida a compensação das bases negativas da CSLL, mas as retenções na fonte podem ser diminuídas da contribuição a pagar.

### 3.2.3 PIS E COFINS cumulativos

A Apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo está disciplinada pela Lei nº 9.715/98, alterada pela Lei nº 9.718/98 e consiste na aplicação das alíquotas de 0,65% (PIS) e 3,00% (COFINS), sobre a receita bruta das empresas, entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Como já mencionado, essa ampliação da base de cálculo já foi julgada inconstitucional pelo STF, formando jurisprudência e, no futuro, (depende de Resolução do Senado Federal) o cálculo será feito apenas sobre o faturamento (receita obtida com a venda de mercadorias ou prestação de serviços).

Dessa receita bruta, podem ser excluídos, entre outros: as receitas isentas, as não alcançadas pela incidência ou as sujeitas à alíquota zero; as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado; as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; as reversões de provisões; os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. Também no caso do PIS e da COFINS no regime cumulativo, aquelas atividades com tratamento diferenciado permanecem com suas alíquotas específicas e sistemas de apuração próprios.

### 3.2.4 Contabilidade no lucro presumido e obrigações acessórias

O art. 527 do RIR/99 estabelece:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45): I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial; II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; III - em boa guarda e ordem, enquanto não

decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal. Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Essa dispensa de escrituração contábil, como já foi dito, tem levado vários contadores a oferecer aos seus clientes o Lucro Presumido como forma de tributação simplificada (e nesse caso cobram menos), principalmente para aqueles que ultrapassam o limite do SIMPLES. Os empresários, por sua vez, não querem se envolver nesse assunto, entendendo a contabilidade como custo a ser diminuído e se preocupando apenas com o DARF. A entrega de declarações de informações, tais como: DIPJ, DACON, DCTF, DIRF etc., também é obrigatória.

### 3.2.5 Distribuição de lucros aos sócios

Segundo o art. 10 da Lei nº 9.249/95, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, não ficarão sujeitas à incidência de imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

Conforme o art. 48 da IN nº 93/97, são isentos de imposto de renda na fonte os lucros distribuídos aos sócios, correspondentes à diferença entre o valor da base de cálculo do imposto (Lucro Presumido ou Arbitrado), diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica (IRPJ, inclusive adicional, CSLL, PIS e COFINS).

É possível distribuir com isenção a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor dessa diferença, desde que a empresa demonstre, mediante **escrituração contábil feita com observância da lei comercial**, que o lucro efetivo

é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

Concluem Santos e Barros (2007, p.76), “não há dúvida de que, tanto sob o aspecto legal quanto gerencial, as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido devem manter a escrituração contábil (embora a legislação fiscal admita apenas a escrituração do livro Caixa [...]).”

### 3.3 SIMPLES NACIONAL

A lei Complementar 123 de 14/12/2006, instituiu, a partir de 01/07/2007, novo tratamento tributário simplificado, também conhecido como Simples Nacional ou Super Simples.

A Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006:

Estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

Conforme a Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006 o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o PIS/Pasep;
- Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);

- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

### 3.3.1 Empresas que podem fazer a opção pelo simples nacional

Podem optar pelo Simples Nacional as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que não incorram em nenhuma das vedações previstas na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, ocorrendo alterações nos limites pela Lei Complementar nº 139, de 11.11.2011 a partir de 2012.

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00;
- II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

### 3.3.2 Empresa que estão impedidas de optar pelo simples nacional

De acordo com a Lei Complementar nº 139, de 11.11.2011, estão impedidas de optar pelo Simples Nacional, as empresas que:

- que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00;
- de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 139, de 11.11.2011, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
- cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar nº 139, de 11.11.2011, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
- cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
- constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos calendário anteriores;
- constituída sob a forma de sociedade por ações;
- que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a

- pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- que tenha sócio domiciliado no exterior;
- de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- para os fatos geradores até 31 de dezembro de 2008, que preste serviço de comunicação;
- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- que exerça atividade de importação de combustíveis;
- que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
- bebidas a seguir descritas:
  - alcoólicas;
  - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
  - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado;
  - cervejas sem álcool;
- que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de



- intermediação de negócios;
- que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- que realize atividade de consultoria;
- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis; e
- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

Conforme art.18 § 4º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

- I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
- II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;
- III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;
- IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;
- V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

#### **4. APLICAÇÃO PRÁTICA**

Nesta etapa, será feito a simulação a aplicação prática deste estudo mais especificamente na Empresa SUCASSUL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME na apuração dos tributos federais, previdenciários e estaduais, através de diversas formas de tributação, Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido Trimestral e Simples Nacional. Importante ressaltar que no período de 2013 a empresa encontrava-se enquadrada no regime de tributação pelo Lucro Presumido.

Após a realização das simulações será apresenta-se entre os 03 (três) regimes de tributação qual o mais adequado para a empresa em questão, buscando a melhor forma de tributação com base na legislação vigente com a finalidade de minimizar os gastos com impostos.

Na Lei 11.196/2005 em seu artigo 47 e 48 diz que:-

**Art. 47.** Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

**Art. 48.** A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Neste caso a empresa SUCASSUL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA – ME, efetua vendas para empresas de Lucro Real, ficando beneficiada conforme artigo 48 da suspensão, portanto, não será feito a simulação dos Impostos de PIS e COFINS.

No Regulamento do ICMS/PR, em seu artigo 107 item 47, diz que:-

**Art. 107.** Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:

47. materiais renováveis, recicláveis ou recondicionáveis;

Neste momento não será efetuado a simulação para o ICMS devido a empresa ser beneficiada pelo Artigo 107 item 47 do Regulamento do ICMS do Paraná, devido a grande maioria das vendas serem efetuadas dentro do Estado do Paraná.

Quanto aos recolhimentos previdenciários também será feito simulações entre o Simples Nacional e Lucro Presumido tendo em vista que para o Lucro Real os percentuais são os mesmos do Lucro Presumido.

## 4.1 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro presumido é calculado pela presunção do faturamento da empresa tornando-se uma forma simplificada de apuração da base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social Lucro Líquido), restringindo aos contribuintes que estão obrigados a tributação pelo Lucro Real.

Pelo lucro presumido a pessoa jurídica deverá recolher o IRPJ e CSLL pelas apurações trimestrais que são dadas em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, e o PIS e COFINS mensalmente.

A seguir será demonstrado, a apuração para os recolhimentos de IRPJ e CSLL.

### 4.1.1 Apuração do IRPJ pelo lucro presumido – 2013

O cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido trimestralmente se dá através da aplicação do percentual correspondente a receita auferida no trimestre, que é a receita com vendas menos as vendas canceladas e menos os descontos concedidos. Aplica-se 8% (Oito por cento) sobre a Receita para obter a base de cálculo e sobre a base de cálculo aplica-se 15% (Quinze por cento) e caso a base de cálculo ultrapasse R\$ 60.000,00 (Sessenta Mil Reais) no trimestre aplica-se o adicional de 10% (Dez por cento) sobre o excedente, obtém-se então o valor do imposto de renda a ser recolhido no trimestre.

**Quadro nº 01 – Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido**

<b>CÁLCULO DO IRPJ LUCRO PRESUMIDO - 2013</b>			
<b>COMP.</b>	<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>BC IRPJ</b>	<b>IRPJ À RECOHER</b>
jan/13	R\$ 41.304,80	R\$ 3.304,38	R\$ 495,66
fev/13	R\$ 64.412,40	R\$ 5.152,99	R\$ 772,95
mar/13	R\$ 148.351,20	R\$ 11.868,10	R\$ 1.780,21
<b>TOTAL 1º TRIM/13</b>	<b>R\$ 254.068,40</b>	<b>R\$ 20.325,47</b>	<b>R\$ 3.048,82</b>
abr/13	R\$ 73.835,50	R\$ 5.906,84	R\$ 886,03
mai/13	R\$ 44.101,00	R\$ 3.528,08	R\$ 529,21
jun/13	R\$ 61.577,50	R\$ 4.926,20	R\$ 738,93
<b>TOTAL 2º TRIM/13</b>	<b>R\$ 179.514,00</b>	<b>R\$ 14.361,12</b>	<b>R\$ 2.154,17</b>
jul/13	R\$ 166.922,70	R\$ 13.353,82	R\$ 2.003,07
ago/13	R\$ 61.577,50	R\$ 4.926,20	R\$ 738,93
set/13	R\$ 56.330,00	R\$ 4.506,40	R\$ 675,96
<b>TOTAL 3º TRIM/13</b>	<b>R\$ 284.830,20</b>	<b>R\$ 22.786,42</b>	<b>R\$ 3.417,96</b>
out/13	R\$ 77.324,40	R\$ 6.185,95	R\$ 927,89
nov/13	R\$ 21.215,80	R\$ 1.697,26	R\$ 254,59
dez/13	R\$ 66.613,80	R\$ 5.329,10	R\$ 799,37
<b>TOTAL 3º TRIM/13</b>	<b>R\$ 165.154,00</b>	<b>R\$ 13.212,32</b>	<b>R\$ 1.981,85</b>
<b>TOTAL IRPJ PAGOS EM 2013</b>			<b>R\$ 10.602,80</b>

Fonte:- Dados conforme pesquisa

Conforme quadro nº 01 (Hum) durante ao ano de 2013 o valor apurado para IRPJ foi de R\$ 10.602,80 (Dez Mil Reais e Seiscentos e Dois e Oitenta Centavos).

#### 4.1.2 Apuração do CSLL pelo lucro presumido – 2013

O CSLL calculado pelo lucro presumido trimestralmente é calculada sobre a receita bruta auferida no trimestre, que é a receita com vendas menos as vendas canceladas e os descontos concedidos. Para se obter o valor da presunção aplica-se um percentual de 12% (Doze por cento) para se obter a base de cálculo e sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota de 9% (Nove por cento) e sobre este obtém-se o valor de CSLL a recolher no trimestre.

**Quadro nº 02 – Apuração CSLL pelo Lucro Presumido**

<b>CÁLCULO DO CSLL LUCRO PRESUMIDO - 2013</b>			
<b>COMP.</b>	<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>BC CSLL</b>	<b>CSLL À RECOLHER</b>
jan/13	R\$ 41.304,80	R\$ 4.956,58	R\$ 446,09
fev/13	R\$ 64.412,40	R\$ 7.729,49	R\$ 695,65
mar/13	R\$ 148.351,20	R\$ 17.802,14	R\$ 1.602,19
<b>TOTAL 1º TRIM/13</b>	<b>R\$ 254.068,40</b>	<b>R\$ 30.488,21</b>	<b>R\$ 2.743,94</b>
abr/13	R\$ 73.835,50	R\$ 8.860,26	R\$ 797,42
mai/13	R\$ 44.101,00	R\$ 5.292,12	R\$ 476,29
jun/13	R\$ 61.577,50	R\$ 7.389,30	R\$ 665,04
<b>TOTAL 2º TRIM/13</b>	<b>R\$ 179.514,00</b>	<b>R\$ 21.541,68</b>	<b>R\$ 1.938,75</b>
jul/13	R\$ 166.922,70	R\$ 20.030,72	R\$ 1.802,77
ago/13	R\$ 61.577,50	R\$ 7.389,30	R\$ 665,04
set/13	R\$ 56.330,00	R\$ 6.759,60	R\$ 608,36
<b>TOTAL 3º TRIM/13</b>	<b>R\$ 284.830,20</b>	<b>R\$ 34.179,62</b>	<b>R\$ 3.076,17</b>
out/13	R\$ 77.324,40	R\$ 9.278,93	R\$ 835,10
nov/13	R\$ 21.215,80	R\$ 2.545,90	R\$ 229,13
dez/13	R\$ 66.613,80	R\$ 7.993,66	R\$ 719,43
<b>TOTAL 3º TRIM/13</b>	<b>R\$ 165.154,00</b>	<b>R\$ 19.818,48</b>	<b>R\$ 1.783,66</b>
<b>TOTAL DE CSLL PAGOS EM 2013</b>			<b>R\$ 9.542,52</b>

Fonte:- Conforme dados pesquisa

Conforme o quadro nº 02 durante o ano de 2013 o valor apurado para CSLL foi de R\$ 9.542,52 (Nove Mil Quinhentos e Quarenta e Dois Reais e Cinquenta e Dois Centavos).

#### 4.2 APURAÇÃO SIMPLES NACIONAL – 2013

O cálculo do Simples Nacional se dá por meio do programa PGDAS disponibilizado pela Receita Federal do Brasil através de Faturamento Acumulado dos últimos 12 (doze) meses, englobando diversos tributos em único documento de recolhimento, pelos Anexos I à V, sendo que a atividade desta empresa seria tributada pelo Anexo I que trata das atividades de Comércio Varejista/Atacadista, conforme quadro a seguir:

**ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006  
(vigência: 01/01/2012)**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

(Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

**Quadro nº 04 - Alíquotas com os respectivos percentuais de Redução do ICMS conforme RICMS/PR.**

Comp.	Receita Bruta Em 12 Meses	Alíquotas Tabela	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	% Red. ICMS	% ICMS C/ RED.
	De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	46,10%	1,52%
jan/13	De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	27,87%	2,07%
fev/13	De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	27,87%	2,07%
mar/13	De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	27,87%	2,07%
abr/13	De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	26,06%	2,27%
mai/13	De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%	21,94%	2,42%
jun/13	De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%	21,94%	2,42%
jul/13	De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%	21,94%	2,42%
ago/13	De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%	21,94%	2,42%
set/13	De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	26,06%	2,27%
out/13	De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	27,87%	2,07%
nov/13	De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	35,56%	1,83%
dez/13	De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	46,10%	1,52%

Fonte:- Conforme dados de pesquisa

**Quadro nº 04 - Apuração do Simples Nacional.**

<b>Competência</b>	<b>Faturamento</b>	<b>Acumulado</b>	<b>Aliquota Direta</b>	<b>Valor de DAS</b>
<b>Acumulado de 2012</b>	R\$ -	R\$ 1.068.396,60	6,98%	R\$ -
jan/13	R\$ 41.304,80	R\$ 1.292.729,10	7,65%	R\$ 3.159,87
fev/13	R\$ 64.412,40	R\$ 1.334.033,90	7,65%	R\$ 4.927,63
mar/13	R\$ 148.351,20	R\$ 1.398.446,30	7,65%	R\$ 11.349,06
abr/13	R\$ 73.835,50	R\$ 1.546.797,50	7,65%	R\$ 5.648,51
mai/13	R\$ 44.101,00	R\$ 1.620.633,00	8,23%	R\$ 3.629,49
jun/13	R\$ 61.577,50	R\$ 1.664.734,00	8,44%	R\$ 5.197,05
jul/13	R\$ 166.922,70	R\$ 1.726.311,50	8,44%	R\$ 14.088,04
ago/13	R\$ 61.577,50	R\$ 1.693.147,10	8,44%	R\$ 5.197,05
set/13	R\$ 56.330,00	R\$ 1.553.769,20	8,44%	R\$ 4.754,17
out/13	R\$ 77.324,40	R\$ 1.399.959,30	7,65%	R\$ 5.915,42
nov/13	R\$ 21.215,80	R\$ 1.225.098,50	7,35%	R\$ 1.559,38
dez/13	R\$ 66.613,50	R\$ 1.041.285,30	6,98%	R\$ 4.649,61
<b>Total de Faturamento em 2013</b>	<b>R\$ 883.566,30</b>	<b>DAS A Recolher</b>		<b>R\$ 70.075,31</b>

Fonte:- Dados de pesquisa

Conforme o quadro sob nº 04 o valor apurado de impostos para o Simples Nacional durante o ano de 2013 foi de R\$ 70.075,31 (Setenta Mil e Setenta e Cinco Reais e Trinta e Um Centavos).

## 4.3 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO LUCRO REAL – 2013

## Quadro nº 05 - Demonstração de Resultado do Primeiro Trimestre.

<b>Empresa:</b> SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME		Folha:	0001
CNPJ: 00.000.000/0000-00		Número	0001
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/03/2013</b>			
<b>Descrição</b>	<b>Saldo</b>	<b>Total</b>	
<b>Receita Operacional</b>			
VENDA DE MERCADORIA	254.068,40	<u>254.068,40</u>	
<b>Deduções</b>			
COFINS S/ FATURAMENTO	(68,40)		
PIS S/ FATURAMENTO	(14,85)	<u>(83,25)</u>	
<b>Receita Líquida</b>		<u>253.985,15</u>	
<b>Custo das Mercadorias Vendidas</b>			
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	(76.220,52)	<u>(76.220,52)</u>	
<b>Lucro Bruto</b>		<u>177.764,63</u>	
<b>Despesas Administrativas</b>			
PRO-LABORE	(2.400,00)		
HORAS EXTRAS	(3.985,39)		
VALE TRANSPORTES	(31,80)		
SEGURANÇA DO TRABALHO	(255,00)		
DSR S/ HORAS EXTRAS	(869,00)		
SALÁRIOS	(15.606,04)		
FÉRIAS	(521,09)		
INSS	(5.583,71)		
FGTS	(1.440,63)		
1/3 S/ FÉRIAS	(166,67)		
ÁGUA E ESGOTO	(216,87)		
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	(4.779,51)		
SERVIÇOS DE TERCEIROS - PJ	(11.075,70)		
DESPESAS COM REFEIÇÃO	(719,00)		
GÁS E OXIGÊNIO	(1.881,00)		
ENERGIA ELÉTRICA	(267,29)		
HONORÁRIO CONTÁBIL	(2.490,00)		
DESP. MATERIAL DE CONSUMO	(108,00)		
TELEFONE, FAX, INTERNET	(792,29)		
DESP. MATERIAL DE ESCRITÓRIO	(90,00)		
MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	(12.960,48)		
DEPRECIÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	(797,49)	<u>(67.036,96)</u>	
<b>Resultado Operacional Líquido</b>		<u>110.727,67</u>	
<b>Resultado Antes do IR</b>		<u>110.727,67</u>	
<b>Provisões</b>			
IMPOSTO DE RENDA DO EXERCÍCIO	(16.609,15)		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EXERCÍCIO	(9.965,49)	<u>(26.574,64)</u>	
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>		<u>84.153,03</u>	

Fonte:- Dados de pesquisa



**Quadro nº 06 – Demonstração de Resultados do Segundo Trimestre.**

<b>Empresa:</b> SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME		Folha:	0001
CNPJ: 00.000.000/0000-00		Número	0001
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 30/06/2013</b>			
<b>Descrição</b>	<b>Saldo</b>	<b>Total</b>	
<b>Receita Operacional</b>			
VENDA DE MERCADORIA	179.514,00	<u>179.514,00</u>	
<b>Receita Líquida</b>		<u>179.514,00</u>	
<b>Custo das Mercadorias Vendidas</b>			
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	(57.167,85)	<u>(57.167,85)</u>	
<b>Lucro Bruto</b>		<u>122.346,15</u>	
<b>Despesas Administrativas</b>			
PRO-LABORE	(2.400,00)		
HORAS EXTRAS	(3.602,98)		
VALE TRANSPORTES	104,04		
DSR S/ HORAS EXTRAS	(701,30)		
13º SALÁRIO	(83,33)		
SALÁRIOS	(16.889,10)		
ADICIONAL NOTURNO	(3,30)		
FÉRIAS	(671,12)		
13º SALÁRIO	(313,48)		
AVISO PRÉVIO E INDENIZAÇÕES TRABALHISTAS	1.200,00		
INSS	(5.525,15)		
FGTS	(1.451,79)		
ÁGUA E ESGOTO	(496,50)		
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	(374,78)		
DESPESAS COM CARTÓRIO	(286,65)		
ENERGIA ELÉTRICA	(1.871,25)		
HONORÁRIO CONTÁBIL	(2.850,00)		
CERTIFICADO DIGITAL	(194,35)		
MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	(68,00)		
DEPRECIÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	(797,49)	<u>(37.276,53)</u>	
<b>Despesas Financeiras</b>			
JUROS E ENCARGOS PAGOS	(72,10)	<u>(72,10)</u>	
<b>Resultado Operacional Líquido</b>		<u>84.997,52</u>	
<b>Resultado Antes do IR</b>		<u>84.997,52</u>	
<b>Provisões</b>			
IMPOSTO DE RENDA DO EXERCÍCIO	(12.749,63)		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EXERCÍCIO	(7.649,78)	<u>(20.399,41)</u>	
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>		<u>64.598,11</u>	

Fonte:- Dados de pesquisa

**Quadro nº 07 – Demonstração de Resultados do Terceiro Trimestre.**

<b>Empresa:</b> SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME		Folha:	0001
CNPJ: 00.000.000/0000-00		Número	0001
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 30/09/2013</b>			
<b>Descrição</b>	<b>Saldo</b>	<b>Total</b>	
<b>Receita Operacional</b>			
VENDA DE MERCADORIA	284.830,20	<u>284.830,20</u>	
<b>Deduções</b>			
COFINS S/ FATURAMENTO	(503,42)		
PIS S/ FATURAMENTO	(109,30)	<u>(612,72)</u>	
<b>Receita Líquida</b>		<u>284.217,48</u>	
<b>Custo das Mercadorias Vendidas</b>			
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	(81.577,06)	<u>(81.577,06)</u>	
<b>Lucro Bruto</b>		<u>202.640,42</u>	
<b>Despesas Administrativas</b>			
PRO-LABORE	(2.400,00)		
HORAS EXTRAS	(450,87)		
VALE TRANSPORTES	(283,50)		
DSR S/ HORAS EXTRAS	(70,96)		
SALÁRIOS	(23.193,18)		
FÉRIAS	(2.993,13)		
13º SALÁRIO	(1.656,22)		
INSS	(7.533,20)		
FGTS	(1.762,75)		
ÁGUA E ESGOTO	(318,37)		
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	(3.003,75)		
DESPESAS COM REFEIÇÃO	(67,40)		
GÁS E OXIGÊNIO	(2.998,00)		
ENERGIA ELÉTRICA	(749,34)		
HONORÁRIO CONTÁBIL	(2.850,00)		
TELEFONE, FAX, INTERNET	(847,19)		
CERTIFICADO DIGITAL	(244,00)		
MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	(2.210,10)		
DEPRECIÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	(797,49)	<u>(54.429,45)</u>	
<b>Despesas Tributárias</b>			
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	(1.078,47)	<u>(1.078,47)</u>	
<b>Despesas Financeiras</b>			
JUROS E ENCARGOS PAGOS	(104,08)	<u>(104,08)</u>	
<b>Resultado Operacional Líquido</b>		<u>147.028,42</u>	
<b>Resultado Antes do IR</b>		<u>147.028,42</u>	
<b>Provisões</b>			
IMPOSTO DE RENDA DO EXERCÍCIO	(22.054,26)		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EXERCÍCIO	(13.232,56)	<u>(35.286,82)</u>	
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>		<u>111.741,60</u>	

Fonte:- Dados de pesquisa

**Quadro nº 08 – Demonstração de Resultados do Quarto Trimestre.**

<b>Empresa: SUCASULL COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA - ME</b>		Folha: 0001
<b>CNPJ: 00.000.000/0000-00</b>		Número 0001
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2013</b>		
<b>Descrição</b>	<b>Saldo</b>	<b>Total</b>
<b>Receita Operacional</b>		
VENDA DE MERCADORIA	165.154,00	<u>165.154,00</u>
<b>Receita Líquida</b>		<u>165.154,00</u>
<b>Custo das Mercadorias Vendidas</b>		
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	(99.119,41)	<u>(99.119,41)</u>
<b>Lucro Bruto</b>		<u>66.034,59</u>
<b>Despesas Administrativas</b>		
PRO-LABORE	(6.600,00)	
VALE TRANSPORTES	(168,30)	
SALÁRIOS	(16.944,41)	
FÉRIAS	(3.555,47)	
13º SALÁRIO	(5.504,53)	
INSS	(8.883,45)	
FGTS	(2.119,32)	
ÁGUA E ESGOTO	(295,32)	
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	(4.282,06)	
SERVIÇOS DE TERCEIROS - PJ	(82,00)	
DESPESAS COM REFEIÇÃO	(942,60)	
ENERGIA ELÉTRICA	(1.055,96)	
HONORÁRIO CONTÁBIL	(2.442,00)	
DESP. MATERIAL DE CONSUMO	(26.842,89)	
TELEFONE, FAX, INTERNET	(704,17)	
DESPESAS COM VEÍCULOS	(140,30)	
DEPRECIÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	(1.214,17)	<u>(81.776,95)</u>
<b>Despesas Financeiras</b>		
JUROS E ENCARGOS PAGOS	(129,52)	<u>(129,52)</u>
<b>Resultado Operacional Líquido</b>		<u>(15.871,88)</u>
<b>Resultado Antes do IR</b>		<u>(15.871,88)</u>
<b>PREJUÍZO DO EXERCÍCIO</b>		<u>(15.871,88)</u>

Fonte:- Dados de Pesquisa

## 4.3.1 Apuração IRPJ e CSLL lucro real trimestral – 2013

**Quadro nº 09 – Apuração IRPJ e CSLL Lucro Real Trimestral - 2013**

COMPETÊNCIA	LUCRO CONTÁBIL	IRPJ	CSLL	TOTAL DE IMPOSTOS
		15%	9%	
1º Trimestre	R\$ 110.727,67	R\$ 16.609,15	R\$ 9.965,49	R\$ 26.574,64
2º Trimestre	R\$ 84.997,52	R\$ 12.749,63	R\$ 7.649,78	R\$ 20.399,40
3º Trimestre	R\$ 147.028,42	R\$ 22.054,26	R\$ 13.232,56	R\$ 35.286,82
4º Trimestre	-R\$ 15.871,88	R\$ -	R\$ -	R\$ -
<b>TOTAL DE IMPOSTO PAGO DURANTE O ANO 2013</b>				<b>R\$ 82.260,87</b>

Fonte:- Dados de Pesquisa

Conforme o quadro sob nº 09 o valor apurado de impostos para Lucro Real durante o ano de 2013 foi de R\$ 86.260,87 (Oitenta e Seis Mil Duzentos e Sessenta Reais e Oitenta e Sete Centavos) para IRPJ e CSLL, tendo em vista que esses valores foram para os 03 (três) primeiros trimestres, pois no 4º (quarto) trimestre a empresa fechou com Prejuízo, não havendo então valores de Impostos apurados.

## 4.3.2 Apuração previdência social (INSS) para o lucro presumido e simples nacional

**Quadro nº 10 – Calculo Previdência Social (INSS) – 2013**

COMPETÊNCIA	EMPRESA	PRÓ-LABORE	TERCEIROS	RAT	EMPREGADOS	TOTAL
01/2013	R\$ 1.240,30	R\$ 160,00	R\$ 359,69	R\$ 186,05	R\$ 664,51	R\$ 2.610,55
02/2013	R\$ 1.273,81	R\$ 160,00	R\$ 369,41	R\$ 181,07	R\$ 697,37	R\$ 2.681,66
03/2013	R\$ 1.581,16	R\$ 160,00	R\$ 458,53	R\$ 237,17	R\$ 630,36	R\$ 3.067,22
04/2013	R\$ 1.450,75	R\$ 160,00	R\$ 420,71	R\$ 217,60	R\$ 614,28	R\$ 2.863,34
05/2013	R\$ 1.502,29	R\$ 160,00	R\$ 435,67	R\$ 225,35	R\$ 630,40	R\$ 2.953,71
06/2013	R\$ 1.349,86	R\$ 160,00	R\$ 391,45	R\$ 202,47	R\$ 731,48	R\$ 2.835,26
07/2013	R\$ 2.154,19	R\$ 160,00	R\$ 624,72	R\$ 323,13	R\$ 1.117,75	R\$ 4.379,79
08/2013	R\$ 1.444,43	R\$ 160,00	R\$ 418,89	R\$ 216,66	R\$ 786,16	R\$ 3.026,14
09/2013	R\$ 1.475,63	R\$ 160,00	R\$ 427,93	R\$ 221,34	R\$ 801,01	R\$ 3.085,91
10/2013	R\$ 1.117,56	R\$ 440,00	R\$ 498,27	R\$ 257,72	R\$ 823,52	R\$ 3.137,07
11/2013	R\$ 466,03	R\$ 440,00	R\$ 400,49	R\$ 207,15	R\$ 827,86	R\$ 2.341,53
12/2013	R\$ 386,67	R\$ 440,00	R\$ 385,44	R\$ 199,37	R\$ 809,72	R\$ 2.221,20
13/2013	R\$ 954,01	R\$ -	R\$ 331,22	R\$ 171,32	R\$ 488,50	R\$ 1.945,05
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 16.396,69</b>	<b>R\$ 2.760,00</b>	<b>R\$ 5.522,42</b>	<b>R\$ 2.846,40</b>	<b>R\$ 9.622,92</b>	<b>R\$ 37.148,43</b>
Custo da Empresa		R\$ 27.525,51				
Custo do Funcionário		R\$ 9.622,92				
<b>Total de INSS Pagos em 2013</b>		<b>R\$ 37.148,43</b>				

Fonte:- Dados de Pesquisa

Conforme quadro sob nº 10 o valor apurado de previdência social para uma empresa optante pelo Lucro Presumido foi de R\$ 27.525,51 (Vinte e Sete Mil Quinhentos e Vinte e Cinco Reais e Cinquenta e Um Centavos), sendo que o valor de R\$ 9.622,92 (Nove Mil Seiscentos e Vinte e Dois Reais e Noventa e Dois Centavos) referem-se à parte em que o colaborador participa com o pagamento de Previdência Social junto à empresa sendo que este valor é descontado dos salários de cada funcionário onde as alíquotas variam de 8,00%, 9,00% e 11,00% de acordo com a faixa salarial de cada colaborador, tornando-se assim uma obrigação da empresa o repasse aos órgãos competentes.

#### 4.4 – RESUMO E COMPARAÇÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

A seguir apresenta-se o quadro comparativo para analisar e comparar os valores apurados durante o ano de 2013 nas três modalidades de tributação: Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral e Simples Nacional.

**Quadro nº 11 – Comparativo de Encargos Tributários Federais**

	<b>LUCRO PRESUMIDO 2013</b>	<b>LUCRO REAL 2013</b>	<b>SIMPLES NACIONAL 2013</b>
IRPJ	R\$ 10.602,80	R\$ 51.413,04	R\$ -
CSLL	R\$ 9.542,82	R\$ 30.847,83	R\$ -
INSS	R\$ 27.525,51	R\$ 27.525,51	R\$ -
SIMPLES NACIONAL	R\$ -	R\$ -	R\$ 70.075,31
<b>TOTAL DE ENCARGOS</b>	<b>R\$ 49.684,13</b>	<b>R\$ 111.799,38</b>	<b>R\$ 70.075,31</b>

Fonte:- Dados de Pesquisa

O quadro nº 11 apresenta o comparativo dos encargos tributários referente ao ano de 2013, no exercício de 2013 o valor de tributos federais para o Lucro Presumido o valor apurado foi de R\$ 49.684,13 (Quarenta e Nove Mil Seiscentos e Oitenta e Quatro Reais e Treze Centavos), para Lucro Real Trimestral os valores apurados foram de R\$ 111.799,38 (Cento e Onze Mil Setecentos e Noventa e Nove Reais e Trinta e Oito Centavos) para IRPJ, CSLL e INSS e R\$ 70.075,31 (Setenta

Mil e Setenta e Cinco Reais e Trinta e Um Centavos) para o Simples Nacional dos encargos unificados em uma única guia de recolhimento mensal.

Portanto, se no ano de 2013 a empresa fosse optante pelo Lucro Real Trimestral teria recolhido a mais de impostos o valor de R\$ 62.115,25 (Sessenta e Dois Mil Cento e Quinze Reais e Vinte e Cinco Centavos) aos cofres públicos, comparando-se ao Lucro Presumido.

Em caso se a empresa fosse optante pelo Simples Nacional tributado pelo Anexo I durante o exercício de 2013, teria recolhido a mais de impostos o valor de R\$ 20.391,18 (Vinte Mil Trezentos e Noventa e Um Reais e Dezoito Centavos) aos cofres públicos, comparando-se ao Lucro Presumido.

## 5. CONCLUSÃO

Baseado nas análises e comparações realizadas no ano de 2013 evidenciou-se que o Lucro Presumido seria menos oneroso para a empresa em questão.

Comprovou-se através deste estudo que é possível através de um planejamento tributário reduzir o pagamento de impostos sem infringir a legislação. Através deste estudo percebe-se que a empresa deve estar bem estruturada havendo uma “parceria” entre o empresário e contador para buscar um planejamento para a empresa visando o futuro para seu empreendimento de maneira que gere um crescimento sustentável. Sem o planejamento tributário, os empresários não saberiam sobre a existência na própria lei que dão condições a redução de impostos, e, com esse planejamento é possível avaliar as vantagens e desvantagens do atual de regime tributário.

É possível sintetizar os regimes de tributação da seguinte forma: o legislador deu preferência à forma de tributação que tem por base a contabilidade, ou seja, partindo-se do lucro contábil apurado, obtém-se a base de cálculo do imposto de renda; há, contudo, uma outra hipótese de regime (lucro presumido) em que se busca simplificar a apuração do lucro atribuindo-se um percentual incidente sobre as receitas e qualificando-se, legalmente, o resultado dessa operação como a renda do período de apuração.

A legislação do IRPJ e da CSLL convergiram para um tratamento vinculado, ou seja, ao se optar pelo lucro presumido, automaticamente, está-se optando por um tratamento análogo para apuração da base de cálculo da CSLL. Não existe, portanto, a possibilidade de se optar pelo lucro presumido e apurar-se a base de cálculo da CSLL partindo-se do lucro contábil ou vice-versa. Apesar dessa vinculação, em alguns casos os percentuais de presunção são diferentes.

A legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ é a base para se optar ou não pelo regime de tributação do lucro presumido, porém, ao fazê-lo, está-se escolhendo, também, a legislação dos outros tributos estudados (PIS, COFINS e CSLL). Assim, a empresa que atender aos requisitos legais e fizer a

opção pelo regime do lucro presumido deverá fazê-lo com cautela para evitar gastos tributários desnecessários.

Saliente-se que o SIMPLES NACIONAL, por sua complexidade e aumento de carga tributária, fez com que o Lucro Presumido, que, em alguns casos já era mais atrativo que o regime simplificado, se tornasse ainda mais interessante, especialmente se a empresa não possui muitos empregados.

Ao realizar este estudo foi possível aprimorar e aprofundar meus conhecimentos na área tributária e na legislação contribuindo com informações necessárias para o bom desenvolvimento da empresa.



## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos – IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário – Imposto de Renda Pessoas Jurídicas**. São Paulo: Editora Atlas, 1984.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ – Teoria e Prática Jurídica**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Pretince Hall, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. 32 ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Princípios Contábeis**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

KASSAI, Silvia. **As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1979.

LATORRACA, Nilton. **Legislação Tributária – Uma Introdução ao Planejamento Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1983.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETTI, Carin Homonnay. **Como Pagar Menos Impostos**. Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios, n. 222, p. 56-58, Julho. 2007.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. **Evidências da Globalização na Educação Contábil: Estudo das Grades Curriculares dos Cursos de Graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas**. Revista Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, N. 35, p. 35 – 44, Maio/Ago. 2004.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Alguns Efeitos da Utilização de Índices Inadequados na Correção dos Balanços de Empresas Estrangeiras no Brasil**. São Paulo, 1993. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de Renda das Empresas para Contadores**. 2 ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2007.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de Impostos para Pessoas Físicas e Jurídicas**. 4 ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2006.

SILVA, José Nonato da. **A Utilidade da Contabilidade nas Empresas Optantes pelo Lucro Real ou Lucro Presumido no Estado do Pará**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.